Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 30868 du rôle
Inscrit le 16 juillet 2012

Audience publique du 15 juillet 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 30868 du rôle et déposée le 16 juillet 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Paulo FELIX, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L- …, tendant à la réformation d'une décision du 17 avril 2012 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 17383 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 10 février 2012 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 15 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 octobre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 novembre 2012 par Maître Paulo FELIX pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Regis SANTINI, en remplacement Maître Paulo FELIX, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 juillet 2013.

En date du 15 décembre 2011, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ... S.A., ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant total de….- euros, en principal et intérêts au titre de retenues d'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2009.

Par courrier de son mandataire du 10 février 2012, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 17 avril 2012, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ..., dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 14 février 2012 par Me Paulo FELIX, au nom du sieur ..., …, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires d'Esch-sur-Alzette en date du 15 décembre 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour l'année 2009 au montant total de os, dont ... euros pour intérêts de retard ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir invoqué à son encontre une faute engageant sa responsabilité personnelle alors que celle-ci n'aurait pas été reconnue devant une juridiction du pays, qu'il aurait porté plainte à l'encontre du dernier administrateur de la société ... et surtout qu'il n'a été administrateur-délégué de cette société que du 9 au 25 novembre 2009 ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur-délégué d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour l'année d'imposition litigieuse ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 2376 du 5 décembre 2009 que suivant assemblée générale extraordinaire du 9 novembre

2009, le réclamant a été nommé administrateur-délégué de la société ... avec effet immédiat pour une durée indéterminée sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel de l'année 2009 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur-délégué de la société anonyme ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de l'année 2009 est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ; (…) *»*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 juillet 2012 et enrôlée sous le numéro 30868, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 17 avril 2012.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur fait valoir que s'il avait été l'un des associés et administrateur statutaire de la société ... S.A., depuis sa constitution, ladite société aurait toutefois été gérée par Monsieur XXX en sa qualité d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration. Au cours du mois d'octobre 2009, le demandeur et ses deux autres associés auraient constaté que la société devait faire face à des problèmes de gestion majeurs qui auraient eu pour conséquence le non-paiement des fournisseurs et des différentes institutions étatiques, ainsi que la disparition d'une partie de l'argent payé en liquide par les clients livrés par la société. Comme des malversations de la part de Monsieur XXX auraient été à l'origine de ces problèmes, une plainte avec constitution de partie civile aurait été déposée contre ce dernier le 4 janvier 2010. Suite à la découverte de la gravité des problèmes de gestion, le demandeur et le second administrateur de la société auraient immédiatement convoqué une assemblée générale extraordinaire afin de révoquer Monsieur XXX et d'essayer de prendre les dispositions nécessaires pour réduire le passif de la société. A cette fin, le demandeur aurait été nommé le 9 novembre 2009 au poste d'administrateur-délégué. Il aurait toutefois seulement pu constater qu'il ne réussirait pas à redresser la situation économique de la société, de sorte qu'il n'aurait pas eu d'autre choix que de faire l'aveu de la faillite le 25 novembre 2009.

En droit, le demandeur reproche en premier lieu au directeur d'avoir méconnu les conditions pour pouvoir engager la responsabilité personnelle du dirigeant d'une société au sens du paragraphe 109 AO. Ainsi, le dirigeant d'une société ne pourrait être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts que sous la condition prévue par le paragraphe 109 AO d'avoir commis une inexécution fautive de ses obligations de représentant de la société envers l'administration des Contributions directes. Or, la gestion journalière d'une société anonyme aurait appartenu au seul administrateur-délégué en poste jusqu'au 8 novembre 2009, à savoir à Monsieur XXX. Etant donné que lui-même n'aurait été jusqu'à cette date qu'un simple administrateur, il ne saurait lui être reproché d'avoir contribué activement à l'absence de règlement des impôts sur salaires, de sorte qu'aucune inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO ne pourrait être retenue à son égard.

Le demandeur estime encore qu'en vertu de l'article 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », le pouvoir de l'administration d'engager une poursuite contre un tiers responsable constituerait un pouvoir d'appréciation de l'administration à un double titre, d'une part, en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, d'autre part, en ce qui concerne le choix du codébiteur qui sera appelé en garantie. Or, selon l'article 2 StAnpG, l'administration devrait se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision en raison et en équité, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce. En effet, la décision directoriale se limiterait à faire état de considérations théoriques, sans prendre en compte, d'une part, la réalité des fonctions exercées par le demandeur au sein de la société ... et, d'autre part, le degré de responsabilité du seul et unique administrateur-délégué en poste pendant la quasi-totalité de la vie sociale de la société. Ce serait à tort que le bureau d'imposition et le directeur se

seraient limités à retenir la responsabilité du demandeur en sa qualité de simple administrateur, puis d'administrateur-délégué pendant seulement 15 jours entre le 8 et le 25 novembre 2009 et ce alors même que Monsieur XXX aurait été l'administrateur-délégué de la société le reste du temps. Dans le cadre du recours en réformation, la décision directoriale déférée devrait partant encourir l'annulation pour erreur de droit, sinon défaut de motivation, étant donné que les « articles » 109 AO et 7 (3) StAnpG auraient été méconnus.

Le demandeur fait encore valoir que son mandat d'administrateur-délégué n'aurait duré que 15 jours, de sorte que sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif dans son chef ne pourrait être retenue que pour cette période.

Au vu des considérations qui précèdent, la décision directoriale déférée ne permettrait dès lors pas de dégager des raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de poursuivre le demandeur et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif en son chef plutôt que celle des autres membres du conseil d'administration alors qu'au final, il n'aurait jamais été saisi de la charge de s'occuper de la gestion journalière de la société.

Le demandeur reproche finalement encore au directeur d'avoir méconnu l'obligation d'appréciation inhérente à son propre pouvoir concernant le choix de la mise en œuvre de la responsabilité personnelle d'un administrateur déterminé de la société à l'exclusion de celle des autres administrateurs.

Le délégué du gouvernement pour sa part estime que la décision serait parfaitement fondée alors qu'elle reposerait sur une appréciation effective et explicite des circonstances de l'espèce.

En effet, il se dégagerait de la publication au Mémorial C n° 2376 du 5 décembre 2009 qui suivant assemblée générale extraordinaire du 9 novembre 2009, le demandeur, qui aurait été l'un des associés et l'un des trois membres du conseil d'administration depuis la création de la société ..., aurait été nommé administrateur-délégué avec effet immédiat pour une durée indéterminée sans qu'aucune démission n'aurait été publiée par après.

Le délégué du gouvernement fait ensuite valoir que la responsabilité de l'administrateur-délégué serait à qualifier de fautive aussi bien lorsque des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration que pour ce qui est des retenues d'impôt échues avant son entrée en fonctions, si par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société. Il s'ensuivrait que le représentant d'une société ne pourrait se limiter à prétendre que des obligations en matière de retenues sur les traitements et salaires auraient dû être exécutées antérieurement à son entrée en fonctions, ceci ne le libérant pas de ses obligations. Ainsi, le nouveau représentant serait tenu de verser au receveur notamment la retenue d'impôt sur les salaires qui aurait dû être payée avant son entrée en fonctions.

En ce qui concerne plus particulièrement la responsabilité du demandeur, le délégué du gouvernement rappelle que la responsabilité du représentant d'une société pourrait être mise en cause au sens du paragraphe 109 AO lorsque trois conditions cumulatives sont remplies, à savoir

une faute, un dommage et un lien de causalité entre le dommage et la faute. En l'espèce, ces conditions seraient remplies dans le chef du demandeur qui, en tant qu'administrateur responsable de la gestion journalière de la société aurait sciemment omis de verser au trésor l'impôt dû sur les traitements et salaires du personnel de la société représentée pour l'année 2009, de sorte qu'il aurait gravement failli à ses devoirs en empêchant la perception de l'impôt légalement dû et commis une faute engageant sa responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO. Le dommage consisterait quant à lui dans une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû, tandis que le lien de causalité se caractériserait par le fait que l'insuffisance devrait être la conséquence du comportement fautif du représentant. Comme il aurait appartenu au demandeur en tant qu'administrateur-délégué de veiller au versement de la retenue d'impôt due sur les salaires et traitements du personnel de l'année 2009, sa responsabilité personnelle serait incontestablement établie et la mise à sa charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires serait justifiée.

Finalement, ce serait à juste titre que le directeur aurait retenu que l'auteur du dommage ne pourrait pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au niveau du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 ne pouvant s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si en l'espèce le demandeur critique la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que l'administration n'aurait pas motivé à suffisance son choix d'engager sa responsabilité personnelle au lieu de celle des autres membres du conseil d'administration et plus particulièrement de l'ancien administrateur-délégué, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 17 avril 2012, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée des éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... S.A. - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu que le demandeur, en sa qualité d'administrateur-délégué, aurait commis une faute en omettant sciemment de verser l'impôt dû par la société ... S.A. sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2009 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que la responsabilité de l'administrateur-délégué serait à qualifier de fautive si par sa faute les retenues échues avant son entrée en fonctions n'ont pas été payées sur les fonds disponibles de la société et que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève encore que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise que le demandeur aurait été nommé administrateur-délégué de la société ... S.A. à l'assemblée générale

extraordinaire du 9 novembre 2009 et que par conséquent il aurait été en charge de la gestion journalière de la société pour l'année 2009 qui aurait notamment consisté, conformément aux paragraphes 103 et 108 AO, à retenir, à déclarer et à payer la retenue d'impôt au cours de la période allant du 1er février 2009 au 30 novembre 2009, ce qui n'aurait toutefois pas été le cas, de sorte que l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de 8.063,14.- euros serait resté en souffrance. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 17 avril 2012, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

Quant au fond, en vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que *« die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».*

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des retenues d'impôt litigieuses, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de cette disposition, ainsi que de la doctrine afférente, que non seulement l'ancien représentant peut se voir opposer après la cessation de ses fonctions des manquements aux obligations fiscales du représenté survenus au cours de la période pendant laquelle il assumait les fonctions de représentant, alors que le nouveau représentant ne peut pas ignorer les manquements qui sont survenus antérieurement à son entrée en fonctions. La circonstance qu'une obligation aurait dû être exécutée avant son entrée en fonctions ne le libère pas et il doit remédier au manquement dès qu'il en a connaissance. Ainsi, le nouveau gérant n'est pas dispensé de veiller au dépôt des déclarations même si le délai a expiré avant sa prise de fonctions ou de verser au receveur la retenue d'impôt sur les salaires qui aurait dû être payée avant son entrée en fonctions[1].

[1] Boecker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung 1997, Kommentar, § 36 AO 1977, Rz. 3 et 11-12, cité dans: F. Rosen, « Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes», Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 201.

Il est en l'espèce constant en cause que lors d'une assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 9 novembre 2009, Monsieur ... a été nommé avec effet au même jour au poste d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration de la société ... S.A., l'ancien administrateur-délégué, Monsieur XXX ayant quant à lui été révoqué de son poste d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration avec effet immédiat lors de cette même assemblée. Dans la mesure où, en application des principes dégagés ci-avant, le nouvel administrateur-délégué n'est pas exonéré de verser au receveur les montants redus par la société et qui auraient dû être payés avant son entrée en fonctions, le demandeur doit être en principe considéré comme responsable du paiement des retenues d'impôt dues. En effet, en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la direction et de la gestion journalière de la société, le demandeur, conformément au paragraphe 108 AO, était dès lors personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il était en principe obligé de procéder au paiement de la dette fiscale échue, et ce indépendamment du fait que cette dette serait née avant son mandat, conformément plus particulièrement au paragraphe 103 AO précité.

Il se dégage toutefois des dispositions légales précitées que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour pouvoir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7 (3) StAnpG, disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux[2]. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. En effet, conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-entscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer

[2] cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

Le tribunal étant saisi d'un recours contentieux portant contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer est délimité par la décision litigieuse lui soumise et plus particulièrement par les motifs à la base de la décision, mais son rôle ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs à la base de l'appel en garantie, tels que confirmés par le directeur, à un réexamen général et global de la situation du demandeur.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... S.A., en relevant à l'appui de sa décision que le demandeur aurait été nommé au poste d'administrateur-délégué de la société à l'assemblée générale extraordinaire du 9 novembre 2009 et ce avec effet immédiat et pour une durée indéterminée, aucune démission n'ayant eu lieu par après. Le bureau d'imposition a reproché de ce fait au demandeur, après avoir rappelé qu'en tant qu'administrateur-délégué il aurait été personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société, dont ceux nés avant la disparition de la société, à l'aide des fonds administrés, d'avoir omis pendant la période allant du 1er février 2009 au 30 novembre 2009 de retenir, de déclarer et de payer à l'administration les sommes dues par ladite société à titre de retenue d'impôt sur les traitements et salaires du personnel de la société. Par la décision déférée, le directeur a confirmé le bulletin d'appel en garantie ainsi émis par le bureau d'imposition.

Le tribunal relève qu'il ressort des pièces du dossier qu'à compter de sa constitution le 25 avril 2008 et jusqu'au 9 novembre 2009, la gestion journalière de la société ... S.A. a été confiée à Monsieur XXX qui a exercé pendant cette période les fonctions d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration de la société, tandis que le demandeur, qui était également associé de la société, a occupé pendant cette même période le poste d'administrateur. Il est encore constant en cause que lors d'une assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 9 novembre 2009, Monsieur XXX a été révoqué avec effet immédiat de son poste d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration, tandis que le demandeur a été nommé le même jour avec effet immédiat au poste d'administrateur-délégué et de président du conseil d'administration. Le tribunal relève encore qu'en date du 24 novembre 2009, Madame Yyy et le demandeur, agissant en leur qualité d'administrateur, respectivement d'administrateur-délégué de la société ... S.A, ont comparu au greffe du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg afin d'y faire l'aveu de cessation des paiements de la société et que la société a été déclarée en faillite par la suite. Il ressort encore des pièces du dossier qu'en date du 4 janvier 2010, les actionnaires de la société ... S.A. en faillite ont déposé par l'intermédiaire de leur avocat entre les mains du juge d'instruction une plainte avec constitution de partie civile pour abus de biens sociaux, sinon vol, sinon escroquerie à l'encontre de Monsieur XXX.

Il n'est pas contesté qu'au moment de sa nomination au poste d'administrateur-délégué, les retenues d'impôt sur les salaires du personnel de la société ... de l'année 2009 n'avaient pas été versées au fisc, de sorte qu'il aurait appartenu au demandeur de remédier à ce manquement dès qu'il en a eu connaissance ; étant précisé que le demandeur n'ayant été en charge de la gestion journalière de la société qu'à partir du 9 novembre 2009, il n'était pas responsable avant

cette date, en sa qualité de simple administrateur et d'associé, de retenir, de déclarer et de payer les retenues d'impôts au fisc, cette charge ayant été dévolue jusqu'au 9 novembre 2009 à Monsieur XXX.

Si le bureau d'imposition et le directeur reprochent certes au demandeur de ne pas avoir payé sur les fonds disponibles de la société les retenues d'impôt dues avant son entrée en fonctions, force est de constater que le demandeur a fait l'aveu de la cessation des paiements de la société 15 jours après sa nomination au poste d'administrateur-délégué, reconnaissant de ce fait auprès du greffe du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, pièces à l'appui, que la société n'était plus en mesure de faire face à ses engagements, notamment à l'égard de l'administration des Contributions directes. Il y a à cet égard lieu de relever que l'état de cessation des paiements a été constaté par le tribunal d'arrondissement, deuxième chambre, siégeant en matière commerciale qui a déclaré la faillite de la société par jugement du 25 novembre 2009. Or, dans la mesure où le but de la procédure de faillite est de liquider le patrimoine du failli afin de répartir l'argent obtenu entre les différents créanciers en fonction du rang de leurs créances, il y a lieu de considérer que le demandeur a engagé par le biais de l'aveu de la faillite la seule voie permettant notamment à l'administration des Contributions directes de récupérer par le biais d'une déclaration de créance éventuellement une partie ou la totalité des sommes lui redues. Au vu du fait que Monsieur ... n'a effectivement été en charge de la gestion journalière de la société que pendant une quinzaine de jours et au vu des démarches qu'il a accomplies dès la constatation de l'ampleur des problèmes financiers de la société, en prenant notamment la décision de faire dès le 24 novembre 2009 l'aveu de la faillite de la société, il ne saurait lui être reproché une inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO.

Il s'ensuit que, dans le cadre du recours en réformation, la décision directoriale déférée, à défaut de tout autre motif, doit être annulée et Monsieur ... déchargé de sa responsabilité personnelle découlant de ses fonctions d'administrateur-délégué et de sa qualité de codébiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... S.A. sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2009.

Le demandeur sollicite encore la distraction des frais au profit du mandataire concluant qui affirme en avoir fait l'avance. Aucune distraction des frais et dépens n'étant prévue en matière de procédure devant les juridictions administratives, il n'y a pas lieu de donner suite à la demande ainsi formulée

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable ;

au fond le dit justifié ;

partant annule, dans le cadre du recours en réformation, la décision du 17 avril 2012 du directeur de l'administration des Contributions directes et décharge Monsieur ... de sa

qualité de codébiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... S.A. sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2009 ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 juillet 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen